



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	15868.720022/2013-90
ACÓRDÃO	2202-011.550 – 2ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	9 de outubro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	SERGIO EDUARDO TROMIN ARANTES
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 2009

OMISSÃO DE RENDIMENTOS. APURAÇÃO GANHO DE CAPITAL EM ALIENAÇÃO DE IMÓVEIS RURAIS.

Está sujeito à incidência do imposto de renda o ganho de capital correspondente à diferença positiva entre o valor de alienação e o valor do custo de aquisição do imóvel.

GANHO DE CAPITAL. FATO GERADOR.

Nas vendas a prazo o fato gerador do Imposto de Renda se realiza com o efetivo pagamento da parcela acordada pelas partes.

CUSTO DE AQUISIÇÃO. VALOR DE ALIENAÇÃO. ENTREGA DO DIAT. APURAÇÃO.

A apuração do ganho de capital de imóvel rural deve ser feita com base nos valores constantes dos respectivos documentos de aquisição e alienação, nos casos de falta de entrega do Diac ou do Diat, subavaliação ou prestação de informações inexatas, incorretas ou fraudulentas.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao Recurso Voluntário.

Assinado Digitalmente

Henrique Perlatto Moura – Relator

Assinado Digitalmente

Sara Maria de Almeida Carneiro Silva – Presidente

Participaram da reunião assíncrona os conselheiros Andressa Pegoraro Tomazela, Henrique Perlatto Moura, Marcelo Valverde Ferreira da Silva, Rafael de Aguiar Hirano (substituto[a] integral), Thiago Buschinelli Sorrentino, Sara Maria de Almeida Carneiro Silva (Presidente).

RELATÓRIO

Conforme se depreende do relatório fiscal, trata-se de lançamento de ganho de capital auferido sobre a venda de direito sobre imóvel rural no ano de 2009 denominado Fazenda São José do Cangalha, de 4.412,3414 hectares. A imputação fiscal repousa na existência de um contrato preliminar de compra e venda datado de 27/05/2009, firmado antes de ter sido realizada a desincorporação do imóvel, sobretudo por já terem sido recebidos valores com base neste contrato preliminar (fls. 26-42).

O acórdão recorrido bem sintetizou os argumentos da impugnação, nos termos abaixo:

DA IMPUGNAÇÃO.

Inconformado, o contribuinte apresentou impugnação ao lançamento, em 22/02/2013, às fls.220/223, mediante as alegações relatadas, resumidamente, a seguir:

Inicia a impugnação afirmando ser importante fazer a distinção entre ganhos de capital na alienação de direitos quaisquer e na alienação de imóveis rurais, uma vez que, em determinados pontos do lançamento, o Auto de Infração teria tratado a operação tributada como se fosse a alienação de direitos. Somente ao final teria deixado claro de que se tratava de imposto de renda apurado sobre a alienação de imóveis em geral.

Por se tratar de alienação de imóvel rural, entende que a apuração de ganhos de capital deve se dar com base na diferença entre os Valores da Terra Nua –VTN informados nas Declarações de ITR (DIAT) nos respectivos anos de aquisição e alienação dos imóveis.

Entretanto, para as áreas de 899,3916ha e 3.165,6256ha, a Fiscalização teria utilizado como custo de aquisição o valor integral constante da Escritura de Desincorporação de 03.09.09, e, como custo de alienação o valor integral da

operação conforme escritura de compra e venda lavrada em 16.11.09, deduzido o valor pago a título de comissão.

Para a área de 347,3242ha, o fiscal teria utilizado como custo de aquisição apenas a proporção do valor da terra nua constante da escritura de desincorporação de 05/06/08 e, para valor de alienação teria se pautado pelo valor cheio da Escritura Pública de Compra e Venda datada de 16/11/09, tomadas as devidas proporções das áreas envolvidas.

Indaga o motivo para a fiscalização utilizar bases diferentes para casos idênticos e entende que ambos os cálculos estariam equivocados, uma vez que a apuração dos ganhos de capital deveriam se pautar pelo artigo 136 do RIR, ou seja, utilizar como custo de aquisição e valor de alienação os VTN informados respectivamente nas DIAT dos anos de aquisição dos imóveis e como valor de alienação os VTN informados nas DIAT nos anos de alienação dos imóveis rurais.

Não admite que se constitua crédito tributário incidente sobre ganhos de capital na alienação de imóveis rurais por meio do mesmo tratamento dispensado para os casos de alienação de imóveis em geral, sob pena de erro de direito insanável e requer que o lançamento seja declarado nulo.

Requer que as futuras intimações sejam encaminhadas ao Dr. Gustavo Rueda Tozzi, sob pena de nulidade

Sobreveio o acórdão nº 03-72.083, proferido pela 3ª Turma da DRJ/BSB (fl. 355-363), que entendeu pela procedência parcial da impugnação, nos termos abaixo:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Ano-calendário: 2009

NULIDADE POR ALEGADO ERRO NO VALOR DO CUSTO DE AQUISIÇÃO NA APURAÇÃO DE GANHO DE CAPITAL Não há que se falar em nulidade do lançamento quando estão presentes todos os requisitos legais exigidos por lei. Eventuais erros nos valores utilizados nos cálculos serão corrigidos no curso do Processo Administrativo Tributário.

INTIMAÇÃO - VIA POSTAL - DOMICÍLIO TRIBUTÁRIO É válida a intimação encaminhada ao domicílio tributário informado pelo contribuinte à Secretaria da Receita Federal para fins cadastrais, ainda que, na impugnação, o sujeito passivo se faça representar por procurador que tenha requerido o envio de intimações para o seu próprio endereço.

GANHO DE CAPITAL IMÓVEL RURAL - APURAÇÃO Para que o contribuinte apure o ganho de capital na alienação de imóvel rural com base no Valor da Terra Nua - VTN informado em DIAT, é necessário que existam DIAT em nome do interessado, vigentes nas datas de aquisição e de alienação do imóvel. Além disso, deve

informar o valor das benfeitorias como despesa da atividade rural por ocasião dos dispêndios e como receita da atividade rural por ocasião da alienação.

Caso contrário, a apuração se dará com base nos valores de aquisição e de alienação.

Impugnação Procedente em Parte Crédito Tributário Mantido em Parte

Cientificada em 07/11/2016 (fl. 365), a Recorrente interpôs Recurso Voluntário em 06/12/2016 (fls. 367-381), em que aduz:

- Nulidade do lançamento dado que a operação de venda realizada se enquadra perfeitamente no tratamento tributário previsto no inciso II do § 1º do artigo 10 da Instrução Normativa SRF 84/2001;
- Caso superado o ponto anterior, deve ser decretada a nulidade do lançamento dado que a base de cálculo do lançamento não seria a diferença entre valor de aquisição e da alienação, mas sim à variação positiva do valor atribuído à terra nua no DITR no ano de aquisição e alienação e não faria diferença qual a data de entrega do DIAT se o VTN escriturado é o mesmo;

Em 05/09/2017 a Recorrente apresentou nova manifestação em que pede a juntada do acórdão nº 16-77.931 em que foi analisada a mesma situação com relação à Cecília Helena Arantes Cecilio, proferido em 07/06/2017 (fls. 404-415).

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Henrique Perlatto Moura**, Relator

Conheço do Recurso Voluntário pois é tempestivo e preenche os demais pressupostos de admissibilidade. Além disso, conheço da manifestação com pedido de juntada de documento extemporâneo dado que o acórdão foi proferido em momento posterior à interposição do Recurso Voluntário e versa sobre os mesmos fatos do ano-calendário 2009.

Esclareço que o fundamento da Recorrente em sede de impugnação, de que haveria irregularidade do lançamento pois deveria ser calculado com base no artigo 136, do RIR, é mais sintético que o aduzido em conjunto com o Recurso Voluntário, em que alega que a Instrução Normativa não poderia restringir eventual direito na falta de entrega do DIAT, tendo como

referência central a seguinte frase: “que tipo de relevância poderia ter o mês da entrega do DIAT se o valor do VTN nele escriturado não muda, dentro do mesmo ano?” (fl. 378)

Embora a Recorrente alegue nulidade do lançamento, o que pleiteia é em verdade a reforma do entendimento adotado no mérito, por entender que não havia pressuposto para o ato administrativo combatido nestes autos. Assim, por não ser um fundamento calcado nas hipóteses de nulidade do artigo 59, do Decreto 70.235, de 1972, entendo que a análise que deve ser realizada é meritória.

A lide versa sobre a regularidade da exigência de Imposto de Renda ganho de capital que teria sido omitido pela Recorrente. Essa, por sua vez, alega que à sua operação aplica-se o tratamento tributário previsto no inciso II do § 1º do artigo 10 da Instrução Normativa SRF 84/2001 e que haveria incorreção da base de cálculo que seria a variação positiva do valor atribuído à terra nua no DITR no ano de aquisição e alienação e não faria diferença qual a data de entrega do DIAT se o VTN escriturado é o mesmo.

Foi apresentado o acórdão nº 16-77.831 invocado como paradigma por se referir à mesma operação que deu ensejo ao feito.

É o que passo a enfrentar.

Ganho de capital imóvel rural sem apresentação de DIAT

Primeiro, como se extrai do relatório fiscal, trata-se de operação de alienação da Fazenda São José do Cangalha, de 4.412,3414ha, que estava incorporado ao capital social da empresa Agropecuária Arantes, tendo a Recorrente como componente do quadro societário.

Após a realização de diligência, a fiscalização apurou que a área teria sido alienada previamente mediante a realização de um contrato de venda de direitos em 27/05/2009 e um mês após a assinatura do contrato foi pago 90% do valor acordado.

As áreas foram fracionadas em 3 na escritura pública de compra e venda, quais sejam:

- 1) 347,3242 hectares (Fazenda Porto Alegre do Cangalha), matr. no CRI e Água Clara/MS nº 1.563, NIRF 0.751.513-8 (neste NIRF estava registrada a área total que era de 10.901,70 hectares. Este item representa uma fração desta propriedade);
- 2) 3.165,6256 hectares (Fazenda Portinho), matr. nº 1.945, do CRI de Água Clara/MS, NIRF 0.751.513-8 (idem informação anterior);
- 3) 899,3916 hectares (Fazenda Portinho), matr. nº 1.946, do CRI de Água Clara/MS, NIRF 0.751.513-8 (idem informação anterior).

A fiscalização indica que houve desincorporação em duas etapas das áreas acima: a primeira, em 10/12/2007, de uma área de 1.648,0468ha, dos quais 1.300,7226 foram vendidos em 2008 e teriam sido objeto de outro procedimento fiscal, enquanto 347,3242 seria relativo a este processo (área 1); a segunda, em 02/04/2009, para as áreas 2 e 3 acima identificadas.

Com base nestes fatos, aplicou-se a seguinte metodologia para se chegar à base tributável:

Como as áreas desincorporadas em 2009 foram alienadas (direitos) em 27/05/2009, o custo de aquisição é o valor da Terra Nua registrado na Escritura Pública de Desincorporação. Para a área remanescente da desincorporação de 2007, o custo de aquisição é o valor proporcional entre a área vendida em 2007 (área remanescente) e a área total desincorporada em 2007 (fl. 195)

Para se chegar ao valor de custo da área da Fazenda Porto Alegre do Cangalha, a fiscalização considerou o valor contábil da desincorporação em 10/12/2007, sendo que parte foi vendida em 2008 e parte em 2009.

Em sede de impugnação, a Recorrente alega que deveria ter sido utilizada a base de cálculo com relação à diferença entre o valor da terra nua declarado no ITR dos anos de aquisição e alienação do imóvel, base esta que não foi utilizada nem na Fazenda Cangalha ou Portinho, embora tenha utilizado bases distintas.

Isso, pois no ganho de capital da Fazenda Cangalha, a fiscalização tomou como base o custo apenas da terra nua e para aferir o custo de alienação se pautou no valor total do instrumento negocial, enquanto na fazenda Portinho o fiscal de valeu do custo contábil da desincorporação e como custo de alienação, se valeu da escritura de compra e venda deduzido o valor pago a título de comissão. No seu entender, ambos os cálculos estariam errados pois deveriam se dar pela consideração da diferença de VTNs na data de aquisição e alienação.

A DRJ entendeu pela parcial procedência neste caso pois

Tal legislação somente seria aplicável se o contribuinte exercesse a atividade rural explorando o imóvel transacionado. Da análise dos autos, constata-se que o contribuinte se declara como produtor rural, porém não informa explorar o imóvel alienado na atividade rural. Não há nos autos livro caixa e nem comprovação de que o valor das benfeitorias tenham sido informadas como despesas da atividade rural na ocasião em que o imóvel foi adquirido pelo interessado.

Da análise da Declaração de Imposto de Renda Pessoa Física (fls. 131/141), constata-se que os valores referentes às benfeitorias dos imóveis alienados não foram oferecidas a tributação como receita da atividade rural.

O entendimento da Receita Federal do Brasil acerca da interpretação da legislação aplicável aos ganhos de capital apurados sobre a alienação de imóveis rurais alienados antes da entrega da DIAT é espelhada pela IN SRF 84/2001, conforme transcrito a seguir: (...)

Nesse caso, a alienação se deu antes da entrega da DIAT, devendo a apuração do ganho de capital se dar utilizando-se os valores reais da aquisição e da alienação. Os recebimentos dos valores ajustados pela venda se deram conforme tabela de fls. 195/196, constante do Termo de Constatação Fiscal.

Apenas para esclarecer, mesmo se a venda tivesse se dado após a entrega da DIAT (o que não é o caso), tendo em vista que o contribuinte não informou os valores de benfeitorias como despesas e receitas da atividade rural, respectivamente na aquisição e na alienação, os valores negociais das benfeitorias deveriam integrar tanto a compra quanto a venda.

Conclui-se que não se aplica ao caso apuração do ganho de capital com base em VTN informados em DIAT, tendo em vista o fato de que a alienação se deu antes da entrega da DIAT, pelo fato de que o contribuinte não explorou o imóvel alienado na atividade rural, e por não ter informado os valores relativos às benfeitorias, nem como despesas da atividade rural quando da aquisição do imóvel, nem como receita da atividade rural quando alienou o imóvel rural.

A defesa tem razão ao afirmar que a Fiscalização utilizou como custo de aquisição da área de 347,3242ha o VTN constante da escritura de desincorporação e para as demais áreas, utilizou o valor total constante da escritura de desincorporação como custo de aquisição para apuração do ganho de capital.

Como já explicado nesta Decisão a alienação dos imóveis em análise deve se sujeitar a apuração do ganho de capital como qualquer outro imóvel, seja pela falta de DIAT apresentada pelo contribuinte, pelo fato de não ter informado as benfeitorias como despesa da atividade rural na aquisição e como receita da atividade rural na alienação e pelo fato de o contribuinte não explorar os imóveis na atividade rural. Por esse motivo, **a fiscalização se equivocou ao deixar de levar em consideração como custo de aquisição o valor das benfeitorias existentes no imóvel de 347,3242ha por ocasião da desincorporação.** (fls. 359-360)

Com isso, ao considerar as benfeitorias como custo contábil na devolução do capital, houve redução da base de cálculo do lançamento.

Antes de adentrar nas razões recursais propriamente ditas, veja-se que o acórdão paradigma invocado diz respeito também à fazenda Porto Alegre Cangalha e, pela análise do seu

relatório percebe-se que a argumentação lá aduzida foi muito mais robusta que a trazida na impugnação da Recorrente (fls. 407-409).

Para que isso fique claro, enquanto a impugnação neste processo possui 5 páginas e alega apenas que a alienação deveria se valer da base de cálculo do DIAT, mas não apresenta os referidos documentos relativos aos anos de aquisição e alienação para que seja possível fazer o cotejo que foi feito pela fiscalização neste outro caso, enquanto no caso citado como paradigma o relatório é extenso com relação aos pontos abordados, veja-se:

O contribuinte toma ciência do auto de infração 26/09/2012, e, inconformado com o lançamento, apresenta impugnação, em 25/10/2012 de fls. 456/473, em que alega, em síntese, que:

1 – contrário ao afirmado pelo n. auditor fiscal, a venda de 1.300,7226 hectares para Betina Lutz se deu em 17 de junho de 2008, conforme escritura pública lavrada no 1º Tabelião de Notas e Protesto da Comarca de Araçatuba, juntada neste ato;

2 – ao considerar o valor das beneficiárias como custo de aquisição, não percebeu que a impugnação já tinha lançado referido valor na Declaração de Imposto de Renda do Exercício 2009, ano calendário 2008 como Despesas da Atividade Rural – patente desrespeito ao §2º do artigo 9º da IN SRF 84/2001 – conforme pode se desprender da DIRPF anexa;

3 – no mesmo cálculo – custo de aquisição –, o auditor fiscal utilizou o valor de Terra Nua declarado no Diat do ano anterior – 2007 – Diat este que foi impugnado sequer era o contribuinte/declarante, uma vez que não possuía a propriedade alienada;

4 – outro ponto do cálculo que deve ser desconsiderado é o fato da utilização do valor total da operação para apuração do ganho de capital – questão esta de alienação –, ou seja, a utilização dos R\$ 3.762.413,00 (três milhões, setecentos e sessenta e dois mil, quatrocentos e treze reais) sem dedução do valor das beneficiárias, declaradas na escritura, uma vez que já lançados na DIRPF 2008/2009, como receita da atividade rural;

5 – a Instrução Normativa 84/2001 não autorizaria, em nenhuma hipótese, a apuração do ganho de capital da forma que foi apurado – custo de aquisição através do valor da terra nua do último DIAT entregue antes da aquisição – 2007 – com que impugnante não era proprietária da terra acrescido do valor das benfeitorias declaradas na escritura de aquisição da propriedade;

6 – em 05 de junho de 2008 lavrou-se “Escritura de Desincorporação de Imóvel Rural e Redução de Quotas Sociais por Redução de Capital”. Na verdade, essa Escritura, levada no 1º Tabelião de Notas Protesto de Letras e Títulos de Araputanga – sócios da empresa Agropecuária Hiquat; Arenas Ltda desincorporaram 1.648,0468 hectares de uma área total de 12.549,7893 hectares

da Fazenda Porto Alegre do Cangalha e em seguida reduziram as quotas sociais aos sócios;

7 – O valor do presente transação foi de R\$ 1.000.000,00 cedendo a parcela de R\$ 343.731,87 referentes à terra nua e o saldo de R\$ 656.268,13 referentes às benfeitorias.

8 – em 17 de junho, do mesmo ano (2008), a impugnante e seus demais sócios alienaram à Betina Lutz, conforme escritura pública juntada, 1.300,7226 hectares da área, a maior de 1.648,0468, remanescendo ainda 347,3242 hectares do valor total da alienação; foi de R\$ 3.762.413,00, sendo o valor de R\$ 875.811,50 correspondente à terra nua e o restante, R\$ 2.886.602,50 correspondentes às benfeitorias;

9 – se a aquisição do imóvel se deu em 05.06.2008 através da desincorporação de imóvel e a alienação se deu em 17.06.2008, através de escritura pública, a impugnante não possui o Diat de nenhum das operações, razão pela qual o cálculo do ganho de capital deve ser realizado pela escritura, conforme inteligência do §2º, do artigo 10 da Instrução Normativa, SRF nº 84/2001;

10 – tem-se como valor total da terra nua na aquisição (05.06.2008 em desincorporação) R\$ 211.290,73. Desse valor total, o valor de aquisição da impugnante — 19,736% —, seria de R\$ 53.541,94;

11 – o valor total de terra nua na alienação do imóvel foi de R\$ 875.810,50. Do valor total, a impugnante detém apenas 19,736%, ou seja, R\$ 172.849,96;

12 – feita a equação de subtração do valor de alienação, e valor de aquisição e aplicados os descontos legais à porcentagem de 15%, o valor devido seria de R\$ 17.832,92, conforme Demonstrativo de Apuração dos Ganhos de Capital — programa do ganho de capital/2008;

13 – desconsiderou ainda o auditor fiscal o fato da impugnante já ter parcelado, em 24.02.2012, antes do início do procedimento fiscal, o montante de R\$ 13.375,20 a título de ganho de capital, desta venda;

14 – desta forma, considerando que o valor de R\$ 13.375,20 já está devidamente parcelado, conforme comprovam os documentos anexos, o Auto de Infração no que tange a este tópico deve ser reduzido apenas à diferença, ou seja, o valor original de R\$ 4.457,72;

15 – em 03 de setembro de 2009: lavrou-se “Escritura de Desincorporação de Imóvel e Inversão em Pagamento de Quotas Sociais por Redução de Capital”. Na referida Escritura lavrada no 1º Tabelião de Notas, Protesto de Letras e Títulos de Araçatuba, a empresa Agropecuária Hugo Arantes Ltda desincorporou das Glebas “A” - 899,3916 hectares e Gleba “B” - 3.165,6256 hectares;

16 – o valor da transação foi de R\$ 1.575.300,00, sendo a parcela de R\$ 971.124,00 referentes à terra nua e o saldo de R\$ 604.176,00 referentes a benfeitorias;

17 – em 16 de novembro de 2009, a impugnante e seus demais sócios alienaram as Glebas “A” — 899,3916 hectares; Gleba “B” — 3.165,6256 hectares e parte da Gleba “C” — 347,3242 ha, havidas da Fazenda Porto Alegre do Cangalha — 347,3242 ha, benfeitorias e benfeitorias.

18 – as glebas. “A” e “B” de, respectivamente 899,3916 e 3.165,6256 hectares foram adquiridas pela impugnante e seus sócios em 03 de setembro de 2009;

19 – em 30 de setembro de 2009, os proprietários - impugnante e seus sócios - realizaram a entrega do ITR/Diat, conforme pode se desprender da documentação juntada;

20 – em 16 de novembro de 2009 as partes - alienaram ambas as glebas, acrescida, do remanescente da Fazenda Porto Alegre do Cangalha (347,3242 hectares), pelo valor de R\$ 13.309.951,24, sendo a parcela de R\$ 11.809.951,24, referente à terra nua e R\$ 1.500.000,00 referentes; às benfeitorias;

21 – considerando que as propriedades foram adquiridas através da desincorporação do capital da sociedade Agropecuária Hugo Arantes Ltda, antes da entrega do Diat — 03 de setembro de 2009 — e alienadas no mesmo ano após a entrega do Diat — 16 de novembro de 2009, não se há falar com ganho de capital;

22 – no que tange à área remanescente da Fazenda-Porto Alegre do Cangalha, há ganho de capital, porém, em valor bem menor ao apurado pela autoridade fiscal, que foi de R\$ 21.932,29;

23 – a área, em questão foi adquirida em 05 de junho de 2008, antes, porém, da entrega do Diat do ano de 2008. Sendo assim, no ano de 2008, o Diat foi entregue em nome da impugnante e os demais condôminos. Em 16 de novembro de 2009 — referida área foi alienada à Agropecuária Almeida. Assim, a impugnante possuía tanto o Diat de aquisição como o Diat de alienação, devendo o ganho de capital ser apurado considerando ambas as aquisições como parte da impugnante;

24 – na Diat, entregue em 30.09.2008 da referida propriedade, foi declarado, como valor total de terra nua R\$ 72.465,75. Considerando o percentual da impugnante, sua parcela seria de R\$ 14.301,84. No ato de alienação em 16 de novembro de 2009, o valor da terra nua foi declarado na R\$ 469.681,07, dos quais, R\$ 92.969,41 eram pertencentes à impugnante;

25 – se realizada a equação de subtração do valor de alienação e valor de aquisição e aplicados os descontos legais, apura-se o ganho de capital em R\$ 77.151,56;

26 – embora entenda o contribuinte que o imposto cobrado não seja devido na integralidade, multa fixada em 75% de proporcional para 50% (§ 6º da Lei 8.383/91 e no inciso 1, inciso no par. 44, da Lei 9.430/96. (fls. 407-409)

Pela simples análise deste cotejo, é possível afirmar que as lides se desenvolveram com base em fundamentos distintos. Enquanto neste a Recorrente alega genericamente que deveria ser considerado o VTN constante do DIAT, naquele a contribuinte apresenta documentos e defesa robusta, enquanto neste caso se limita a afirmar que os imóveis rurais foram vendidos em 16/11/2009, data em que foi firmada a escritura pública, de modo que deveria ser calculado o imposto devido com base no artigo 136, do RIR.

E veja que a DRJ reconheceu neste outro caso que houve entrega da DIAT antes da alienação, razão pela qual ela foi considerada:

No caso do imóvel de 347,3242 ha, como a aquisição ocorreu antes da entrega do DIAT e como a alienação foi posterior à entrega do DIAT dos respectivos anos, a apuração deve ser feita considerando os valores de terra nua (VTN) declarada, tanto para o custo de aquisição como para o valor da venda (art. 10 e art. 19, § 1º, I, IN 84/2001).

Em relação aos imóveis de 899,39 e 3.165,6256 ha, como a aquisição ocorreu antes da entrega do DIAT e alienação aconteceu, no mesmo ano, após sua entrega, não houve ganho de capital, por se tratar de VTN de aquisição e de alienação de mesmo valor (art. 10, § 1º, II, da IN 84/2001). (fl. 414)

Neste caso não aconteceu a mesma situação, embora a autuação pareça versar sobre fatos similares. Isso, pois no caso deste processo a fiscalização entendeu que o ganho de capital teria se dado com base no contrato preliminar, já que houve pagamento de parcelas já no mês subsequente, enquanto a fiscalização no outro caso considerou a venda como ocorrida em 16/11/2009, conforme escritura pública levada a registro.

Para além da distinção das defesas, a alienação do mesmo terreno foi considerada em momentos distintos nos dois processos. Com isso, primeiro torna-se necessário compreender quando se dá a incidência do Imposto de Renda sobre o ganho de capital, ponto essencial na compreensão do momento da alienação – independente da informação que constar no registro, que apenas torna a negociação oponível a terceiros. É dizer, há possibilidade de existir uma alienação antes do registro.

Destaca-se que, nas alienações a prazo, o ganho de capital ocorre com o efetivo pagamento da parcela acordada pelas partes, como prevê o artigo 21, da Lei nº 7.713, de 1988. Esse entendimento levou a jurisprudência da CSRF a reconhecer este ponto, como se verifica da ementa abaixo:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA (IRPF) Ano-calendário: 2010, 2011

(...)

DECADÊNCIA. GANHO DE CAPITAL. ALIENAÇÃO DE AÇÕES A PRAZO. FATO GERADOR.

Nas vendas a prazo o fato gerador do Imposto de Renda se realiza com o efetivo pagamento da parcela acordada pelas partes, devendo este ser o termo inicial para contagem do prazo decadencial. (...)

(Acórdão 9202-010.196, processo nº 10880.721351/2014-57, Maria Helena Cotta Cardozo – 2ª Turma/Câmara Superior de Recursos Fiscais, 2ª Seção, sessão de 26/11/2021, publicado em 17/01/2022)

Assim, para além das diferenças entre o presente caso e o invocado como paradigma, importa o momento em que o pagamento foi realizado e, para além deste ponto, existe uma peculiaridade no contrato que evidencia a impossibilidade de retratação após o pagamento da primeira parcela, que ocorreu no mês subsequente à assinatura do contrato preliminar, ponto que a Recorrente não infirma.

Feito este esclarecimento, destaco que concordo com o acórdão da DRJ que tratou a situação como uma venda ocorrida com base nos dados extraídos do contrato preliminar firmado em que houve pagamento no mês subsequente que tornou o negócio jurídico irretratável (fl. 122). Com isso, entendo que no aspecto fático a fiscalização logrou êxito em comprovar que a realidade da operação se deu em conformidade com os termos pactuados no contrato preliminar, sobretudo pela própria escritura constar a informação de que o valor de R\$ 12.278.818,00 teria sido quitado previamente com “créditos conforme documentação”, restando apenas o importe de R\$ 1.031.133,24 que seria quitado quando da assinatura da escritura. Os referidos créditos se reportam à confissão de dívida com garantia hipotecária sobre o imóvel alienado que foi realizada para cumprir com o contrato preliminar, o que comprova que a alienação ocorreu antes da averbação da escritura.

Assim, é necessário apenas avaliar o argumento jurídico da Recorrente no sentido de que esta teria direito a apurar o imposto incidente sobre alienação de imóvel rural com base na diferença de VTN, como apregoa o artigo 136, do RIR (Decreto 3.000, de 1999), que assim dispunha:

Art. 136. Em relação aos imóveis rurais adquiridos a partir de 1º de janeiro de 1997, para fins de apuração de ganho de capital, considera-se custo de aquisição e valor da venda do imóvel rural o Valor da Terra Nua - VTN, constante do Documento de Informação e Apuração do ITR - DIAT, observado o disposto no art. 14 da Lei nº 9.393, de 19 de dezembro de 1996, respectivamente, nos anos da ocorrência de sua aquisição e de sua alienação (Lei nº 9.393, de 1996, art. 19).

Bom, percebe-se que a autorização para apurar o ganho de capital com base no VTN decorre do artigo 19, da Lei nº 9.393, de 1996, com similar redação:

Art. 19. A partir do dia 1º de janeiro de 1997, para fins de apuração de ganho de capital, nos termos da legislação do imposto de renda, considera-se custo de aquisição e valor da venda do imóvel rural o VTN declarado, na forma do art. 8º, observado o disposto no art. 14, respectivamente, nos anos da ocorrência de sua aquisição e de sua alienação.

O artigo 14 do mesmo diploma legal prevê que essa base de cálculo será apurada com base no DIAT (previsto no artigo 8º), documento que deveria ser entregue no ano calendário da aquisição e da alienação, o que permitiria a aferição do VTN, sob pena de ser facultado à RFB realizar o lançamento de ofício do imposto devido, conforme artigos abaixo transcritos:

Art. 8º O contribuinte do ITR entregará, obrigatoriamente, em cada ano, o Documento de Informação e Apuração do ITR - DIAT, correspondente a cada imóvel, observadas data e condições fixadas pela Secretaria da Receita Federal.

§ 1º O contribuinte declarará, no DIAT, o Valor da Terra Nua - VTN correspondente ao imóvel.

§ 2º O VTN refletirá o preço de mercado de terras, apurado em 1º de janeiro do ano a que se referir o DIAT, e será considerado auto-avaliação da terra nua a preço de mercado.

§ 3º O contribuinte cujo imóvel se enquadre nas hipóteses estabelecidas nos arts. 2º e 3º fica dispensado da apresentação do DIAT. (...)

Art. 14. No caso de falta de entrega do DIAC ou do DIAT, bem como de subavaliação ou prestação de informações inexatas, incorretas ou fraudulentas, a Secretaria da Receita Federal procederá à determinação e ao lançamento de ofício do imposto, considerando informações sobre preços de terras, constantes de sistema a ser por ela instituído, e os dados de área total, área tributável e grau de utilização do imóvel, apurados em procedimentos de fiscalização.

A Instrução Normativa SRF nº 84, de 2001 previa uma série de regras para a aferição da base de cálculo do ganho de capital, sendo relevante pontuar os seus artigos 9, 10 e 19:

IMÓVEL RURAL

Art. 9o Na apuração do ganho de capital de imóvel rural é considerado custo de aquisição o valor relativo à terra nua.

§ 1o Considera-se valor da terra nua (VTN) o valor do imóvel rural, nele incluído o da respectiva mata nativa, não computados os custos das benfeitorias (construções, instalações e melhoramentos), das culturas permanentes e temporárias, das árvores e florestas plantadas e das pastagens cultivadas ou melhoradas.

§ 2o Os custos a que se refere o § 1o, quando não tiverem sido deduzidos como despesa de custeio, na apuração do resultado da atividade rural, podem ser computados para efeito de apuração de ganho de capital.

Art. 10. Tratando-se de imóvel rural adquirido a partir de 1997, considera-se custo de aquisição o valor da terra nua declarado pelo alienante, no Documento de Informação e Apuração do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (Diat) do ano da aquisição, observado o disposto nos arts. 8o e 14 da Lei No 9.393, de 1996.

§ 1o No caso de o contribuinte adquirir:

I - e vender o imóvel rural antes da entrega do Diat, o ganho de capital é igual à diferença entre o valor de alienação e o custo de aquisição;

II - o imóvel rural antes da entrega do Diat e aliená-lo, no mesmo ano, após sua entrega, não ocorre ganho de capital, por se tratar de VTN de aquisição e de alienação de mesmo valor.

§ 2o Caso não tenha sido apresentado o Diat relativamente ao ano de aquisição ou de alienação, ou a ambos, considera-se como custo e como valor de alienação o valor constante nos respectivos documentos de aquisição e de alienação.

§ 3o O disposto no § 2o aplica-se também no caso de contribuinte sujeito à apresentação apenas do Documento de Informação e Atualização Cadastral (Diac).

VALOR DE ALIENAÇÃO

Art. 19. Considera-se valor de alienação:

I - o preço efetivo da operação de venda ou de cessão de direitos;

II - o valor de mercado, nas operações não expressas em dinheiro;

III - no caso de bens ou direitos vinculados a qualquer espécie de financiamento ou a consórcios, em que o saldo devedor é transferido para o adquirente, o valor efetivamente recebido, desprezado o valor da dívida transferida;

IV - no caso de bens em condomínio, a parcela do preço que couber a cada condômino ou co-proprietário;

V - no caso de permuta com recebimento de torna, o valor da torna;

VI - no caso de imóvel rural com benfeitorias, o valor correspondente:

a) exclusivamente à terra nua, quando o valor das benfeitorias houver sido deduzido como custo ou despesa da atividade rural;

b) a todo o imóvel alienado, quando as benfeitorias não houverem sido deduzidas como custo ou despesa da atividade rural.

§ 1o Tratando-se de imóvel rural adquirido a partir de 1997, considera-se valor de alienação da terra nua:

I - o valor declarado no Diat do ano da alienação, quando houverem sido entregues os Diat relativos aos anos de aquisição e alienação;

II - o valor efetivamente recebido, nos demais casos.

§ 2o Na alienação dos imóveis rurais, a parcela do preço correspondente às benfeitorias é computada:

I - como receita da atividade rural, quando o seu valor de aquisição houver sido deduzido como custo ou despesa da atividade rural;

II - como valor da alienação, nos demais casos.

Veja-se que a legislação vigente trazia disposições específicas para que a Recorrente pudesse considerar a base de cálculo da alienação apenas com base no VTN, isto é, as benfeitorias terem sido deduzidas como custo ou despesa de atividade rural.

Por este motivo, a DRJ muito bem enfrentou a questão, por argumentos complementares aos fundamentos já trazidos que adiro como autorizado pelo artigo 114, § 12, inciso I, do RICARF, nos termos abaixo:

Nesse caso, a alienação se deu antes da entrega da DIAT, devendo a apuração do ganho de capital se dar utilizando-se os valores reais da aquisição e da alienação. Os recebimentos dos valores ajustados pela venda se deram conforme tabela de fls.195/196, constante do Termo de Constatação Fiscal.

Apenas para esclarecer, mesmo se a venda tivesse se dado após a entrega da DIAT (o que não é o caso), tendo em vista que o contribuinte não informou os valores de benfeitorias como despesas e receitas da atividade rural, respectivamente na aquisição e na alienação, os valores negociais das benfeitorias deveriam integrar tanto a compra quanto a venda.

Conclui-se que não se aplica ao caso apuração do ganho de capital com base em VTN informados em DIAT, tendo em vista o fato de que a alienação se deu antes da entrega da DIAT, pelo fato de que o contribuinte não explorar o imóvel alienado na atividade rural, e por não ter informado os valores relativos às benfeitorias, nem como despesas da atividade rural quando da aquisição do

imóvel, nem como receita da atividade rural quando alienou o imóvel rural. (fl. 360)

A título de complementação, cumpre destacar que o livro de perguntas e respostas sobre a forma de apuração do ganho de capital de 2009 deixava claro que, quando não há a entrega do DIAT para imóvel rural alienado, deve o contribuinte apurar ganho de capital com base nos valores reais de transações de compra e alienação do imóvel, nos termos abaixo:

590 — Como apurar o ganho de capital se o contribuinte adquirir um imóvel rural, a partir de 01/01/1997, após a entrega do Diat ou aliená-lo antes da sua entrega ou, em qualquer caso, onde não se possa apurar o VTN de compra ou de venda, ou ambos?

O contribuinte deve proceder ao cálculo do ganho de capital com base nos valores reais das transações de compra e de alienação do imóvel.

Com isso, entendo que não merece reparos o acórdão da DRJ, de modo que deve ser rejeitado este capítulo recursal.

Conclusão

Ante o exposto, voto por conhecer o Recurso Voluntário e negar provimento.

Assinado Digitalmente

Henrique Perlatto Moura